

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088255

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de noviembre de 2022

Sala 2.^a

R.G. 3859/2020

SUMARIO:

IAE. Cuota. Elementos tributarios. Potencia instalada. *Efectos de la omisión de la comunicación a la AEAT de la existencia de equipos de reserva.* La cuestión a resolver consiste en determinar si la falta de declaración a la Administración de la existencia de equipos de reserva puede dar lugar a la consideración de la potencia de los mismos como elemento tributario a efectos del IAE.

La solución al problema planteado la aporta el tenor literal de la propia regla 14^a.1.A) del RDLeg. 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), cuando señala que "los equipos de reserva de las instalaciones fabriles no constituyen elemento tributario cuando se declaren como tales a la Administración Tributaria".

Supedita, por tanto, la norma la no inclusión de la potencia de los equipos de reserva como elemento tributario, a que la entidad declare a la AEAT la existencia de dichos equipos, por lo que la omisión de dicha declaración tendrá como consecuencia inmediata que dicha potencia sea considerada a efectos del IAE.

No procede, por tanto, tal y como señala la interesada, entender que la falta de declaración constituya un requisito de carácter meramente formal, que pueda ser subsanado, a posteriori, sin ningún tipo de consecuencia.

En definitiva, procede concluir que cuando los interesados no comuniquen a la Administración la existencia de equipos de reserva, la potencia correspondiente a los mismos deberá ser computada como elemento tributario a efectos del IAE. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), regla 14^a.

RD 243/1995 (Gestión IAE), art. 6.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 3.

Ley 40/2015 (Régimen jurídico del sector público), art. 3.

Ley 58/2003 (LGT), art. 7.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 12/08/2020 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 12/01/2020 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de noviembre de 2019.

Segundo.

Consta en todo lo actuado que la actora se encuentra dada de alta en el epígrafe 413.2 "Fabricación de productos cárnicos de todas clases" de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas. Desarrollando su actividad en el local sito en ...

Tercero.

El 14 de diciembre de 2012, se emite Resolución del Director General de Gestión Tributaria y Recaudación aprobando la liquidación definitiva por el descubierto de derechos impagados correspondiente a los ejercicios 2009-2012, relativa al Acta de Inspección n.º .../2012-1.

Cuarto.

Contra esta Resolución de 14 de diciembre de 2012 se interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid que fue registrada con número 28/13864/2014 y que fue desestimada mediante resolución de 23 de marzo de 2018.

Quinto.

Esta Resolución de 14 de diciembre de 2012 se traslada a la Administración de Estado, remitiéndose la ficha censal (con los resultados de las actuaciones de Inspección) y solicitando la rectificación de la Matrícula correspondiente al año 2013 de acuerdo con los datos enviados.

Sexto.

En fecha 16 de diciembre de 2016, se notificó a la interesada el inicio del expediente de Inspección número 572/2016-1 relativo al Impuesto sobre Actividades Económicas ejercicio 2013 por la actividad de fabricación de productos cárnicos de todas clases.

En dicha notificación se hace constar que:

"Con fecha 14/12/2012 se emite RESOLUCIÓN DEL DIRECTOR GENERAL DE GESTIÓN TRIBUTARIA Y RECAUDACIÓN aprobando la liquidación definitiva por el descubierto de derechos impagados correspondiente a los ejercicios 2009-2012, relativa al Acta de Inspección nº 14/20121.(...).

Con fecha 25/01/2013 se envía relación de alteraciones censales a a AEAT con fecha efectos 1/1/2013."

Séptimo.

La Inspección Tributaria del Ayuntamiento de ... incoó a la interesada, en fecha 5 de junio de 2017, Acta de disconformidad número .../2016-1. Disconforme con la misma, la interesada presenta alegaciones.

Esta regularización se practica para adecuar la cuota a los elementos tributarios fijados en la Resolución dictada el 14 de diciembre de 2012 por el Director de Gestión Tributaria y Recaudación del Ayuntamiento de ...

Octavo.

Mediante acuerdo de 4 de octubre de 2017, se procede a la regularización de la cuota tributaria del Impuesto sobre Actividades Económicas epígrafe 413.2 correspondiente al ejercicio 2013 toda vez que la liquidación realizada por el Ayuntamiento no recoge los datos que resultaron de las actuaciones inspectoras (expediente .../2012-1), cuyos datos fueron comunicados a la Agencia Tributaria para que modificara la Matrícula.

Noveno.

Frente a este acuerdo, la interesada presenta reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, la cual fue registrada con número 28/02058/2019.

En dicha reclamación la actora muestra su disconformidad con el cómputo de los elementos tributarios realizado por la Administración. Alega, en síntesis, que no debe computarse la potencia instalada relativa a los elementos integrantes del sistema de refrigeración puesto que no se hayan afectos directamente a la producción ni tampoco debe computarse la correspondiente a las bombas de aljibe y antiincendio puesto que constituyen equipos de reserva. También discute la consideración de almacén de determinadas partes de la instalación.

Mediante su resolución de fecha 28 de noviembre de 2019 el Tribunal Regional desestima las pretensiones de la reclamante. Resolución notificada el 13 de diciembre de 2019.

Décimo.

Finalmente, disconforme con lo anterior, la interesada interpone, en fecha 9 de enero de 2020, el presente recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, el cual ha sido registrado con R.G.: 00/03859/2020. En síntesis, alega:

- Que la determinación de la potencia instalada a efectos del IAE no debe incluir la potencia de los equipos de reserva.
- Que tampoco debe computarse como potencia instalada la correspondiente a los elementos energéticos que componen las instalaciones de Cámaras Frigoríficas", "Cuarto de Generación de Frío", "Sala de Máquinas N.º 2" y "Climatización de la Sala Blanca" por tratarse de equipos de acondicionamiento de aire. En este sentido, la

recurrente se acoge a la interpretación dada por la Inspección en el año de 2001 que calificó dichos equipos como de acondicionamiento de aire por lo que la nueva regularización iría en contra de la doctrina de los actos propios.

- Que las Cámaras de enfriamiento rápido, de salazón y de maceración cumplen una función de almacenamiento y depósito de productos por lo que se trata de almacenes cuya superficie debe computarse sólo al 55% de acuerdo a lo previsto en la Regla 14.
- Subsidiariamente, para el caso de que no se acepten las pretensiones anteriores, solicita que no toda la potencia instalada se compute a efectos del cálculo de la cuota del IAE como potencia instalada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
Determinar si la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Madrid de 28 de noviembre de 2019 se ajusta a Derecho.

Tercero.

En primer lugar, la interesada sostiene que no debe computarse la potencia relativa a las bombas de aljibe y a las bombas antiincendios puesto que se trata de equipos de reserva cuya exención de tributación está prevista en la Regla 14 Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Señala a tal efecto la Regla 14^a.1.A):

"Los equipos de reserva de las instalaciones fabriles no constituyen elemento tributario cuando se declaren como tales a la Administración Tributaria."

A juicio de la recurrente dichas bombas nunca han entrado en funcionamiento y solo lo harían en caso de avería del equipo industrial principal y durante el tiempo estrictamente necesario para la reparación de éste, por todo ello tienen la consideración de equipo de reserva no procediendo su tributación.

Frente a ello, la Administración sostiene que la potencia instalada correspondiente a dichos elementos sí debe computarse puesto que al no estar declarados los mismos como equipos de reserva no tiene cabida la exención.

La cuestión será, por tanto, determinar si la falta de declaración a la Administración de la existencia de equipos de reserva puede dar lugar a la consideración de la potencia de los mismos como elemento tributario a efectos del IAE.

La solución al problema planteado la aporta el tenor literal de la propia regla 14^a.1.A) del Real Decreto Legislativo 1175/1990 de 28 de septiembre, cuando señala que *"los equipos de reserva de las instalaciones fabriles no constituyen elemento tributario cuando se declaren como tales a la Administración Tributaria"*.

Supedita, por tanto, la norma la no inclusión de la potencia de los equipos de reserva como elemento tributario, a que la entidad declare a la AEAT la existencia de dichos equipos, por lo que la omisión de dicha declaración tendrá como consecuencia inmediata que dicha potencia sea considerada a efectos del IAE.

No procede, por tanto, tal y como señala la interesada, entender que la falta de declaración constituya un requisito de carácter meramente formal, que pueda ser subsanado, a posteriori, sin ningún tipo de consecuencia.

Este criterio es el, asimismo, el contenido en la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Asturias en fecha 14 de septiembre de 2006, (rec.1171/2003), en la que se señala lo siguiente:

"SEGUNDO.- En cuanto a la consideración de los equipos de reserva como elementos tributarios por no haber sido declarados como tales a la Administración tributaria, admitido expresamente por la demandante que efectivamente omitió su inclusión como tal en la declaración, omisión que no cabe sino imputar a un error ya que con ello ningún beneficio obtenía y sí solamente la posibilidad de que se le impusiese una sanción o que se contabilizasen los Kw adicionales a efectos tributarios, y no discutido tampoco que realmente se trata de equipos de

reserva (de hecho el expediente de la Administración contiene una nota para pasar a equipos de reserva para el próximo ejercicio 1.213 Kw), la cuestión radica en si los mismos deben ser computados o no por el solo hecho de no haber sido declarados; cuestión a la que debe darse una respuesta positiva, por cuanto la norma contenida en la Regla 14.1 A) del RDLeg 1175/1990, establece que "se considera potencia instalada tributable la resultante de la suma de las potencias nominales, según las normas tipificadas, de los elementos energéticos afectos al equipo industrial, de naturaleza eléctrica o mecánica... Los equipos de reserva de las instalaciones fabriles no constituyen elemento tributario cuando se declaren como tales a la Administración Tributaria"; es decir, el precepto ya parte del hecho de que se trata de equipos de reserva, y únicamente excluye su cómputo cuando hayan sido declarados como tales; tenor literal de la Ley que no posibilita realizar la interpretación que la demandante pretende, esto es, que aunque no hayan sido declarados deben excluirse del total de potencia instalada, aplicando a tal omisión una sanción que tampoco viene prevista en norma alguna, remitiéndose por tanto a las previsiones contenidas en la LGT para calificarlo como una infracción tributaria simple.

Por todo ello procede desestimar la demanda en lo referido a tal cuestión."

En definitiva, procede concluir que cuando los interesados no comuniquen a la Administración la existencia de equipos de reserva, la potencia correspondiente a los mismos deberá ser computada como elemento tributario a efectos del IAE, tal y como ya se había pronunciado este Tribunal Central, entre otras, en su resolución de 25 de junio de 2019 (reclamación con R.G.: 00/01185/2017).

Destacar que la propia recurrente reconoce que estos elementos no habían sido declarados a la Administración.

En consecuencia, esta pretensión de la actora debe ser rechazada.

Cuarto.

En segundo lugar, la recurrente sostiene que la potencia correspondiente a los elementos energéticos que componen las instalaciones de "Cámaras Frigoríficas", "Cuarto de Generación de Frío", "Sala de Máquinas N.º 2" y "Climatización de la Sala Blanca" no es computable a efectos del cálculo de la cuota del Impuesto debido a que la Regla 14.1 A) los excluye expresamente al ser aparatos dedicados al acondicionamiento del aire y porque, en cualquier caso, no están directamente afectos al proceso productivo.

Señala la citada Regla 14.1 A) del Real Decreto Legislativo 1175/1990 lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"1. A efectos de lo previsto en la Regla 1.ª b), se consideran elementos tributarios aquellos módulos indiciarios de la actividad, configurados por las Tarifas, o por la presente Regla, para la determinación de las cuotas. A continuación se exponen los principales elementos tributarios:

A) Potencia instalada.

Se considera potencia instalada tributable la resultante de la suma de las potencias nominales, según las normas tipificadas, de los elementos energéticos afectos al equipo industrial, de naturaleza eléctrica o mecánica.

No serán, por tanto, computables las potencias de los elementos dedicados a calefacción, iluminación, acondicionamiento de aire, instalaciones anticontaminantes, ascensores de personal, servicios sociales, sanitarios y, en general, todos aquellos que no estén directamente afectos a la producción, incluyendo los destinados a transformación y rectificación de energía eléctrica.

Tampoco se considerarán a estos efectos los hornos y calderas que funcionen a base de combustibles sólidos, líquidos o gaseosos.

(...)"

Con carácter previo al análisis de esta cuestión se hace preciso distinguir entre la potencia instalada correspondiente a la climatización de la zona de oficinas y las instalaciones frigoríficas conformadas por cámaras frigoríficas, cuarto de generación de frío, sala de máquinas n.º 2 y climatización sala blanca.

En la propia Resolución de 14 de diciembre de 2012 del Director General de Gestión Tributaria y Recaudación (relativa al Acta n.º .../2012-1) se especifica que "Por otro lado, añadir que la potencia instalada correspondiente a la climatización de la zona de oficinas se ha considerado como no computable."

Por tanto, el eje de esta alegación gira entorno al tratamiento que debe darse a la potencia de los demás elementos de refrigeración que no forman parte de los elementos de climatización o acondicionamiento de aire convencionales.

Tras reproducir la Regla 14 A) del Real Decreto Legislativo 1175/1990, la Audiencia Nacional en su sentencia de 5 de abril de 2011 (número de recurso 486/2009) llega a la siguiente conclusión (el subrayado es de este Tribunal):

"Por tanto conforme a esta regla 14 contenida en la Instrucción del IAE lo esencial a la hora de computar la potencia tributable a efectos del IAE es determinar la afección directa del elemento al proceso productivo y por tanto no se puede considerar potencia instalada tributable, la potencia de los elementos que no estén directamente afectos a la producción en este caso la producción de cemento artificial."

Así pues se hace preciso determinar si los elementos objeto de controversia (es decir, los elementos energéticos que componen las instalaciones de "Cámaras Frigoríficas", "Cuarto de Generación de Frío", "Sala de Máquinas Nº2" y "Climatización de la Sala Blanca") se hallan o no directamente afectos a la producción.

Sobre un caso similar al que nos ocupa ha tenido la ocasión de pronunciarse la Audiencia Nacional en su sentencia de 5 de marzo de 2001 (número de recurso 670/1998). En dicho expediente la recurrente, que también se encontraba dada de alta en el epígrafe 413.2 de las Tarifas del Impuesto, consideraba que no debían computarse las potencias de los elementos de acondicionamiento de aire ubicados en los almacenes en los que se depositaba los embutidos. Por su parte, la Administración sostenía que en la medida en que dichos acondicionadores de aire están afectos a la fase final del proceso productivo sí debían ser tenidos en cuenta.

En dicha sentencia, la Audiencia Nacional explica que:

"CUARTO: En cuanto al fondo del asunto, la Sala no comparte la tesis de la recurrente, como ya pusimos de manifiesto en la SAN de 30-1-2001 rec. nº 2293/98 en asunto prácticamente idéntico al presente, a cuya fundamentación nos remitimos, pues aunque efectivamente, la dicción literal de la Regla 14 A) de la Instrucción para la aplicación del Impuesto (RDL 1175/1990 de 28 de septiembre) señala que las potencias de los elementos dedicados al acondicionamiento de aire no serán computables, concluimos con la Abogacía del Estado, que se trata de un elemento afecto a la producción, sin cuyo concurso no podría comercializarse el producto."

El razonamiento contenido en su sentencia de 30 de enero de 2001 es el siguiente:

"QUINTO.- La cuestión de fondo versa acerca de cómo la determinación de la potencia computable está prevista en la Regla 23.3.párrafo primero, de la Instrucción de la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, aprobada por Real Decreto 791/81, de 27 de marzo, que considera potencia instalada tributable la suma de las potencias nominales, según las normas tipificadas, de los elementos energéticos afectos al equipo industrial, de naturaleza eléctrica o mecánica. Y su párrafo segundo, excepciona de esta definición genérica de potencia computables, las potencias de los elementos dedicados a calefacción, iluminación de edificios, acondicionamiento de aire, instalaciones anticontaminantes, ascensores de personal, servicios sociales, sanitarios y análogos. Se debate en este pleito si la instalación de secado afecta o no a la producción de productos cárnicos. La prueba actora explica en vía administrativa el proceso de fabricación de los productos cárnicos por la acción de microorganismos, y que la curación es el requisito de la calidad artesanal. Esta calidad obtenida por la actividad de los antiguos maestros charcuteros en base a su experiencia y según las condiciones. La instalación de secado proporciona condiciones constantes de temperatura y humedad consigue desarrollar los procesos fermentativos habituales en la maduración o curación de los productos. A efectos fiscales el sistema de secado se encuentra afecto a la producción y debe tenerse en cuenta su potencia para el cálculo de la cuota del Impuesto de Actividades Económicas.

El informe técnico obrante en autos de 4 de Diciembre de 1.998, concluye que la climatización de los locales de secado en la empresa no tiene incidencia en la producción de los embutidos, tiene valor de documento privado, y carece de los requisitos procesales necesarios para considerarla de carácter pericial judicial. No obstante la Sala entiende que la instalación y mantenimiento de aparatos de aire acondicionado en los habitáculos y secaderos de la planta de almacenaje de la empresa actora tiene una finalidad fundamental cual es la óptima conservación antes de su comercialización de los embutidos, según consta en dicho informe.

Así mismo, consideramos que la fabricación de labores de charcutería de nada serviría sin la conservación posterior del producto, debiendo valorarse en sólo el proceso de producción, si no también el de postproducción, que si incide en la calidad final del embutido, precisando una maduración natural garantizada por la utilización industrial de aparatos acondicionadores de aire, que permite un acabado ideal después del secado.

La culminación de la elaboración del embutido se produce en el secadero, cuyo acondicionamiento climático es necesario, pues en caso contrario no resultaría rentable su instalación, y esta fase final de elaboración es esencial para conseguir la calidad que exige el mercado para la correcta comercialización del producto."

Señalar que en la documentación obrante en el expediente se explica el proceso de elaboración de los principales productos de la empresa y se observa como los elementos objeto de debate participan de modo directo en el proceso de producción, ya que proporcionan los servicios de frío necesarios para producir o mantener la temperatura necesaria indicada en las diferentes fases del proceso de elaboración de los productos.

A modo de ejemplo, puede reproducirse la actividad llevada a cabo en la Sala Blanca: "Y por último en la Sala Blanca se lleva a cabo la actividad de loncheado de una parte del producto elaborado en la empresa. El producto a lonchar se recibe en bandejas, se almacena en la cámara de conservación hasta que son pelados y se introducen en el túnel de congelación para que el producto adquiera la dureza necesaria para ser loncheado de forma automática, precisando que la temperatura oscile entre 0º y -2ºC."

Por su parte la recurrente no ha aportado prueba alguna que sirva para acreditar que estas instalaciones frigoríficas no forman parte del proceso productivo.

En suma, de acuerdo a lo expuesto anteriormente debe computarse la potencia instalada correspondiente a los elementos integrantes de "Cámaras Frigoríficas", "Cuarto de Generación de Frío", "Sala de Máquinas N.º 2" y "Climatización de la Sala Blanca y procede la desestimación de las alegaciones de la interesada en este punto.

Quinto.

Asimismo, defiende que al separarse la Administración del criterio por ella sostenido en un procedimiento anterior se ha vulnerado la doctrina de los actos propios y los principios de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima.

La recurrente señala que en el procedimiento inspector de 2001, la Inspección aceptó como potencia no computable la correspondiente a la maquinaria integrante de las instalaciones frigoríficas ("Cámaras frigoríficas", "Cuarto de Generación de Frío" y "Sala de Máquinas N.º 2) al considerar que formaban parte de los elementos de acondicionamiento de aire.

Ahora bien, ya durante las actuaciones de comprobación que culminaron en el Acta 14/2012, la Administración cambia su criterio y entiende que la potencia correspondiente a las anteriormente citadas instalaciones sí debe computarse, explicando que no son elementos de acondicionamiento de aire sino que están directamente afectos al proceso productivo.

Disconforme con dicha interpretación, la interesada presentó reclamación económico-administrativa en la que, entre otros motivos de oposición, alegaba que dicho cambio de criterio suponía una vulneración de la doctrina de los actos propios de la Administración.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid rechaza todas las pretensiones de la actora y desestima la reclamación. No consta en el expediente que la interesada haya interpuesto frente a esta resolución económico-administrativa recurso de alzada o contencioso administrativo, por lo que el acto ha adquirido firmeza.

Tal y como se ha explicado en los Antecedentes de hecho, la presente regularización tiene por objeto adaptar la cuota del ejercicio 2013 a los elementos tributarios fijados en la Resolución dictada el 14 de diciembre de 2012 por el Director de Gestión Tributaria y Recaudación del Ayuntamiento de ... (relativa al Acta .../2012).

Así pues, no existe un cambio de criterio relativo a los elementos tributarios fijados en el Acta .../2016 con respecto a los establecidos en el Acta .../2012. No habiéndose vulnerado, por tanto, los principios de seguridad jurídica, buena y confianza legítima puesto que la recurrente conocía de antemano cual era el criterio seguido por la Administración.

En cualquier caso y sin perjuicio de lo anterior, se puede analizar si en el caso concreto resulta aplicable la denominada "doctrina de los actos propios" expresada en el conocido brocardo "*venire contra factum proprium non valet*", o, de forma más precisa el principio o derecho a la protección de la confianza legítima que debe regir en las actuaciones de la Administración y los obligados tributarios.

La doctrina de los actos propios, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, requiere de la concurrencia de dos condiciones simultáneas para su aplicación (sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013, recurso 3262/2012, y sentencia de 12 de noviembre de 2014, recurso 1881/2012):

- El acto propio, en cualquiera de sus posibles manifestaciones, incluida la tácita, para que despliegue a futuro toda su fuerza vinculante en situaciones iguales, precisa que sea consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora.
- Que no existan datos nuevos, esto es, que la Administración al examinar y calificar en primera instancia las operaciones concretas, contara con la totalidad de los datos, es decir, no hubiera elementos desconocidos u ocultados, ni aparecieran a posteriori hechos con relevancia determinante.

Este TEAC siguiendo el camino marcado por el Tribunal Supremo en jurisprudencia reiterada se ha referido a la citada doctrina de los actos propios en diversas resoluciones como las de 17 de noviembre de 2015, R.G.: 00/05071/2012 ó de 15 de febrero de 2018, R.G.: 00/04092/2015, cuando la Administración mediante sus actos y de forma suficientemente concluyente ha provocado en el obligado tributario una confianza legítima en que su actuación era correcta. Además, el principio de confianza legítima se reflejaba en el anterior artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP), así como en el vigente artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de

Régimen Jurídico del Sector Público, LRGSP), que resulta aplicable al ámbito tributario en virtud del artículo 7.2 de la Ley General Tributaria, este último como principio general que la Administración deberá respetar en su actuación. Igualmente el principio de la confianza legítima ha sido reconocido en el ámbito comunitario por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

Respecto a la vulneración del principio de confianza legítima, se ha pronunciado el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª en su reciente sentencia de 1 de marzo de 2022, recurso n.º 3942/2020, señalando que no es exigible, al no concurrir un derecho subjetivo, que un inicial criterio de la Administración se mantenga en el tiempo, sin adaptarse a los cambios de criterio o de opinión que se produzcan, siempre que estos se razonen expresamente, ya que, existiendo un acto propio de la Administración, ésta no puede desvincularse de él, unilateralmente en perjuicio del administrado.

En esta sentencia el Tribunal Supremo dispone, fijando jurisprudencia, que no se vulnera el principio de confianza legítima cuando la Administración dicte actos que se basen en un nuevo criterio. Que exista un criterio administrativo anterior favorable al administrado, no impide que se pueda aplicar un nuevo criterio por la Administración, exigiéndole, en todo caso, que lo razone suficientemente y con expresa referencia al criterio del que se aparta.

Respecto de la motivación de los actos administrativos, se exige que dicha motivación constituya una garantía frente a la arbitrariedad en que podrían concurrir las decisiones administrativas. En este sentido, entre otras, la sentencia del Tribunal Constitucional de 27 de marzo de 2000, recurso número 77/2000:

"Sin embargo, para no forzar los conceptos manipulando las palabras, parece necesario distinguir entre la existencia del razonamiento en que consiste la motivación y su discurso. Cuando la haya formal y materialmente, no solo bastante sino clara e inequívoca, con argumentos extraídos del acervo jurídico, la realidad de su existencia no podrá ser negada o desconocida en función de que se compartan, o no, la argumentación o las conclusiones a las cuales se llegue.

La motivación no consiste ni puede consistir, por tanto, en una mera declaración de conocimiento y menos aún en una manifestación de voluntad que sería una proposición apodíctica, sino que esta en su caso ha de ser la conclusión de una argumentación ajustada al tema o temas en litigio, para que el interesado, destinatario inmediato pero no único, y los demás, los órganos judiciales superiores y también los ciudadanos, puedan conocer el fundamento, la ratio decidendi de las resoluciones. Se convierte así en una garantía esencial del justiciable mediante la cual, sin perjuicio de la libertad del juez en la interpretación de las normas, se puede comprobar que la solución dada al caso es consecuencia de una exégesis racional del ordenamiento y no el fruto de la arbitrariedad."

En base a lo expuesto, para que el cambio de criterio de la Administración no conculque los principios de buena fe y confianza legítima es preciso que la misma motive no solo el nuevo criterio sino también las razones que le llevan a apartarse del anterior.

De acuerdo con la documentación aportada, se producen variaciones en el ejercicio de la actividad de la recurrente debido a una serie de obras que tienen por objetivo ampliar la nave industrial, lo que supone incrementar los elementos tributarios superficie y potencia instalada, elementos que son determinantes a la hora de cuantificar la liquidación del Impuesto.

A pesar de venir exigido por la normativa, la actora no ha presentado las correspondientes declaraciones. Señala la Resolución de 14/2012 que *"Como se recoge en diligencia de fecha 12/03/2012, el obligado tributario comparece para presentar entre otros documentos las declaraciones de alta así como declaraciones de variación si las hubiere, y en dicha comparecencia aportan declaraciones de alta por el ejercicio de la actividad de fabricación de productos cárnicos en ...presentadas en fecha 31/01/2004 con el número de referencia, ..., pero no se aportan ninguna declaración por las variaciones realizadas en sus instalaciones sitas en ..., ya que no se han presentado en la Agencia Tributaria correspondiente"*.

De esta manera, la interesada al no haber presentado las declaraciones exigidas por el artículo 6 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto, no ha podido aplicar en las mismas el criterio adoptado por la Administración en el expediente 1/2001.

Comparte, por tanto, este Tribunal la línea mantenida por el Ayuntamiento de ... en su resolución .../2012 que al responder a la supuesta vulneración del principio de seguridad jurídica alegada indica que *"En primer lugar se debe ACLARAR que como se ha mencionado como cuestión previa, NO ES CIERTO QUE SE HAYAN PRESENTADO DECLARACIONES conforme al criterio adoptado, ESTAS NO SE HAN PRESENTADO eludiendo así su obligación de presentar ante la Administración Tributaria la correspondiente declaración por las variaciones, tanto de superficie como de potencia instalada, en el ejercicio de su actividad según establece el artículo 6 del RD 243/95"*.

Así, la Administración ha explicado por qué se aparta del criterio anterior, haciendo residir su decisión, en síntesis, en el aumento de los elementos tributarios superficie y potencia instalada, así como en la ausencia de

presentación de declaración de variación tras la realización de las obras por las que se aumenta el tamaño de la nave industrial.

Por otro lado, también ha de exigirse a la Administración que explique el nuevo criterio. A juicio de este Tribunal, del examen de la documentación disponible se desprende de manera clara el por qué considera que estas instalaciones frigoríficas forman parte del proceso productivo y, por tanto, por qué no pueden considerarse como elementos de acondicionamiento de aire.

Sexto.

También discute la recurrente la no consideración como almacén por parte de la Inspección de las Cámaras de enfriamiento rápido, de salazón y de maceración.

En la precitada sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de enero de 2001 se aclara que las labores de secado y maduración de los embutidos forman parte del proceso de producción del mismo.

Por tanto, las instalaciones donde tienen lugar estas actividades no pueden tener la consideración de almacén y procede la desestimación de esta alegación.

Séptimo.

Finalmente y de manera subsidiaria, alega que no toda la potencia instalada debe ser computada a efectos del cálculo de este Impuesto. Reiterando que:

"En nuestro caso concreto, como no podía ser de otra manera por el tipo de actividad realizada por la empresa, existen cámaras frigoríficas, cámaras de refrigeración, salas de enfriamiento rápido, etc, que se encontrarían excluidas de la potencia instalada, sin embargo ni la Inspección de Hacienda ni el TEAR de Madrid, no han tenido en cuenta dicha situación y directamente proceden a establecer la tributación sin discriminar la potencia instalada que da servicio a estos elementos."

Como se ha expuesto anteriormente, la potencia instalada correspondiente a las máquinas que conforman las Instalaciones frigoríficas (Salas de enfriamiento Rápido, Cámaras Frigoríficas, etc.) sí debe computarse puesto que dichas instalaciones están afectas al proceso productivo y no se corresponden con ninguno de los elementos excluidos del cómputo por la Regla 14 de las Tarifas del Impuesto.

Recalca en su recurso de alzada que *"Por ello, y de manera subsidiaria, no se debería imputar la totalidad de esa potencia, sino que habría que calcular que parte de la potencia instalada se destina a dar cobertura a aquellas salas, cámaras, dependencias y almacenes que están directamente afectos al proceso productivo y cuáles no."*

Más allá de los elementos sobre los que ya se ha pronunciado este Tribunal Central a lo largo de la presente resolución, la recurrente no identifica que otros elementos no deberían ser tenidos en cuenta para el cálculo de la potencia instalada.

Por último, indicar que en la regularización de referencia la Inspección no ha tenido en cuenta la totalidad de la potencia instalada, sino que tras las comprobaciones ha distinguido entre el total de potencia instalada de la potencia instalada computable, es decir, no se corresponde con la realidad la afirmación de que la Administración ha imputado directamente toda la potencia instalada a la actividad.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas